

N. F. Nº - 206886.0003/20-5

NOTIFICADO - COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LIMITADA
NOTIFICANTE - JORGE JESUS DE ALMEIDA
ORIGEM - DAT NORTE - IFEP NORTE

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0072-06/23NF-VD**

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. INCIDÊNCIA. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. Procede a cobrança de imposto na entrada de Energia Elétrica oriunda de outros Estados, quando utilizada pela Notificada na consecução de suas atividades empresariais. Infração Subsistente. Instância única. Notificação Fiscal **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Notificação Fiscal em epígrafe, **no Modelo Fiscalização de Estabelecimento**, lavrada em **31/03/2020** exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$ 10.886,42 mais multa de 60%, equivalente a R\$ 6.531,85 e acréscimo moratório no valor de R\$ 201,97 perfazendo um total de R\$ 17.620,24 em decorrência do cometimento de uma única infração cujo o período apuratório se fez em setembro, outubro e novembro de 2019:

Infração 01 – **002.001.024**: Deixou, o contribuinte, **de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento**, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, **para fim de seu próprio consumo**. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada.

O Noticante acrescentou à infração que:

“Contribuinte deu entrada no mês de janeiro de 2019 da Nota Fiscal de nº. 015.392 referente à aquisição de Energia Elétrica e não efetuou o recolhimento conforme demonstrado no Anexo I. Com referência às Notas Fiscais de nºs. 014.508 e 013.986 dos meses de setembro e novembro os recolhimentos foram efetuados a menor.”

Enquadramento Legal: Artigos 400 e 401 do RICMS, aprovado pelo Decreto de nº 13.780/2012, alínea “i” do inciso II do art. 16, art. 16-A, inciso V e §1º do art. 17 e inciso III do art. 34 da Lei de nº 7.014/96 c/c Cláusula 3^a do Convênio ICMS de nº. 77/2011. Multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei de nº 7.014/96.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de Advogado, manifestando impugnação apensada aos autos (fls. 11 a 43), protocolizada na IFEP NORTE/COORD. ADMIN. na data de 14/10/2020 (fl. 10).

Em seu arrazoado a Notificada no tópico **“Da Autuação”** descreveu a infração lhe imputada, o enquadramento legal, a multa tipificada e a descrição dos fatos e no tópico **“Da Tempestividade”** alegou a tempestividade da impugnação.

Tratou no tópico **“Da Imunidade de Toda Operação Interestadual com Energia Elétrica”** que a imunidade assegurada pelo art. 155, § 2, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal abrange todas as operações interestaduais com energia elétrica, independentemente da destinação que a ela vier a ser dada. Assim, pouco importa se for utilizada para consumo, para industrialização ou para comercialização, **sendo o primeiro motivo** determinante do integral cancelamento da presente notificação resulta do fato de que, tratando-se inequivocamente de uma operação interestadual de

ACÓRDÃO JJF Nº 0072-06/23NF-VD

aquisição de energia elétrica, a mesma é **totalmente imune à incidência do ICMS**, nos termos da imunidade plena, eficaz e irrestrita encerrada pela Constituição Federal, independentemente dessa energia elétrica ter sido destinada ao consumo, à comercialização.

Proferiu que a simples leitura do referido dispositivo constitucional releva uma regra muito clara e que não sofre qualquer exigência ou restrição quanto ao destino da energia elétrica: o ICMS não incide sobre toda e qualquer operação mercantil que destine energia elétrica de um Estado para o outro Estado, ao contrário do que sucede com as operações internas as operações interestaduais com energia elétrica **são tributáveis pelo imposto estadual**. Apesar de referir à expressão “não incidência” o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” encerra verdadeira **norma de imunidade tributária** que, como bem ressalta o Prof. Roque Carrazza, fixa verdadeira incompetência dos entes políticos para onerarem com exações certas pessoas, seja pela sua natureza jurídica, seja por estarem ligadas a certos fatos, bens ou situações.

Assegurou que por expressarem a vontade do legislador constituinte, **as normas de imunidade devem ser sempre interpretadas da forma mais ampla possível**, não podendo ter seu alcance restrinrido por qualquer norma, seja de que hierarquia for. A imunidade é, pois, sempre total, indivisível ou irrestringível citando orientação consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, como bem ilustra a passagem do voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence O RE n° 237.718-6/SP (fl. 16).

Apontou que após a edição da Emenda Constitucional de n° 33, de 11 de dezembro de 2001 – que acrescentou a alínea h, ao inciso XII, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal -, ficou estabelecido que “cabe à Lei Complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma vez qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, alínea “b”.

Contemplou como muito bem esclarece o Prof. Roque Carrazza em parecer ofertado (anexo à presente impugnação) “a imunidade das operações interestaduais com energia elétrica não se confunde com a das realizadas com combustíveis (petróleo e derivados), pois, ao contrário destas ela (i) não é regra de divisão de competências tributárias, (ii) não trata do resultado da arrecadação, e (iii) não permite a adoção do regime de substituição tributária” (pág. 27). Continuou o referido Professor por explicar que:

“De fato, nas operações interestaduais com combustíveis, o próprio texto constitucional abre espaço à incidência de ICMS no Estado do destino como, de resto, já decidiu o Supremo Tribunal Federal, verbis: ‘ICMS. Operações interestaduais. Artigo 155, § 2º, X, ‘b’, da Constituição. – O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 198.088, assim decidiu: ‘TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADDE DO ART. 155, § 2º, X, B, D CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol – do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Consequente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido. ’ – Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.”

Complementou que o que se pretende por em destaque é que a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, impede a incidência do ICMS no Estado de origem dos combustíveis e derivados de petróleo. Todavia, o art. 155, § 2º XII, em sua alínea “h”, autoriza em favor do Estado de destino, desde que se adote ou o regime monofásico de tributação, ou a sistemática da substituição tributária. Já nas operações interestaduais com energia elétrica, o tento constitucional é peremptório: a imunidade é total, não sendo permitida a incidência do ICMS em hipótese alguma, vale dizer, nem no regime periódico de apuração (conta-gráfica nem no monofásico, nem no de substituição tributária).

Advertiu que sendo concedida, sem restrições, a todas as operações interestaduais com energia elétrica, a imunidade em questão não poderia sofrer qualquer tipo de restrição, como ilegitimamente o fez a Lei Complementar de nº 87/96.

Comentou que com efeito, referida Lei Complementar restringiu a imunidade tributária das operações interestaduais com energia elétrica ao determinar a incidência do imposto na operação interestadual que tiver por alvo o consumidor final. Estabeleceu o art. 3º, III da Lei que o imposto não incide sobre “operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização.

A Lei Complementar introduziu, assim, um novo requisito para a aplicação da imunidade das operações interestaduais com energia elétrica, qual seja, essa energia ser destinada à comercialização ou à industrialização.

Consignou que tais disposições legais, no entanto, são manifestamente inconstitucionais, já que o legislador constituinte não distinguiu, para fins de imunidade, as operações destinadas a consumidor final, daquelas destinadas a contribuintes (indústrias ou comerciantes). De fato, onde a Constituição Federal não impôs qualquer restrição, não o poderia ter feito o legislador complementar, notadamente em matéria de imunidade tributária que, como visto, é sempre total, indivisível e irrestrinlavél.

Aventou no tópico *“Da Não Incidência do ICMS em Operação Interestadual com Energia Elétrica Destinada a Industrialização: Ilegalidade da Interpretação Irracional do Fisco Estadual de Restringir a Imunidade aos casos de Industrialização da própria Energia Elétrica”* que o Estado da Bahia entende que incidiria o ICMS na entrada da energia em seu estabelecimento com base numa interpretação absolutamente restritiva da expressão “destinados à comercialização ou à industrialização” constante da Lei Complementar de nº 87/96, isto porque no entendimento do Fisco estadual o ICMS apenas não incidiria nos casos em que o adquirente da energia elétrica domiciliado no Estado da Bahia comercializasse ou industrializasse a própria energia elétrica, donde resultaria a não abrangência de operações.

Reclamou que admitir como válida uma interpretação que tenha tal efeito é contrariar as mais primárias lições da Teoria Geral do Direito em matéria de interpretação das leis segundo a qual “deve-se presumir, não só que o legislador consagrou as soluções mais acertadas, como ainda que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

Preconizou que além de absolutamente irracional, visto esvaziar de conteúdo uma das situações previstas em lei como suscetíveis de ensejar um determinado tratamento tributário, a interpretação do Fisco ignora por completo a *ratio legis* da norma. Com efeito, ao prever que o ICMS incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de energia elétrica, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, quis o legislador complementar (em desrespeito, aliás, às normas e preceitos constitucionais, como anteriormente comprovado) assegurar a tributação da energia integralmente no Estado de destino, estabelecendo dois momentos em que isto ocorreria: (i) no caso do consumo final, no momento em que entrasse no estabelecimento, já que estaria encerrado o ciclo produtivo; e (ii) no caso das indústrias, no momento de saída, já que a energia, como insumo integrante do custo do bem final, seria necessária e efetivamente tributada quando da posterior saída do produto industrial.

Afirmou que considerando que a energia elétrica consumida no processo industrial de fabricação de bens tributados posteriormente pelo ICMS compõe o custo de produção e, em última análise, a base tributável da operação subsequente, tem-se que o objetivo do legislador complementar ao adotar essa sistemática foi transferir integralmente a arrecadação do ICMS em operações interestaduais dessa natureza ao Estado destinatário.

Concluiu que no caso da aquisição de energia elétrica objeto da presente autuação, foi integralmente assegurado o objetivo de tributação no Estado de destino (Estado Bahia), eis que a **energia elétrica foi integralmente incorporada ao processo produtivo de bens sujeitos à incidência do ICMS**, assim, tendo em vista que a energia elétrica adquirida pela Notificada nas operações interestaduais foi totalmente destinada ao seu processo industrial, tem-se que se trata da energia “destinada à comercialização ou à industrialização” referida no art. 3º, inciso III, da Lei

Complementar de nº 87/96, pelo que não há incidência do ICMS por ocasião da sua entrada no estabelecimento.

Registrado no tópico “***Do Recolhimento do ICMS nas Aquisições de Energia Elétrica***” que em que pese não concordar com a incidência do ICMS sobre as operações nos termos dos tópicos descritos anteriormente, a Notificada esclareceu que houve recolhimento do tributo, não havendo razão alguma para manutenção da notificação e verificou que a diferença apontada pelo fiscal como devida refere-se justamente a não inclusão do ICMS da operação na sua própria base de cálculo.

Recolhimento Color						Calculo Fiscal						Diferença apurada		
Período	Valor Unit. Aquisição	Quantidade	Total	Redução Base Icms 52%	Icms 25%	FCP 2%	Redução Base Icms 52%	Icms 25%	FCP 2%	Redução Base Icms 52%	Icms 25%	FCP 2%	Total	
ago/2019	320,58	265,608	85.148,61	40.871,33	10.217,83	817,43	55.988,13	13.997,03	1.119,76	15.116,79	3.779,20	302,34	4.081,53	
set/2019	320,58	257,04	82.401,88	39.552,90	9.888,23	791,06	54.182,06	13.545,52	1.083,64	14.629,16	3.657,29	292,58	3.949,87	
out/2019	324,93	183,305	59.561,29	28.589,42	7.147,36	571,79	39.163,59	9.790,90	783,27	10.574,17	2.643,54	211,48	2.855,03	

Garantiu que a Notificação Fiscal ora combatida exige uma diferença de imposto devido na aquisição de energia elétrica decorrente da não inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto, contudo, o que se verifica é que o Convênio CONFAZ de nº 77/2011 prevê apenas que a base de cálculo do ICMS será o valor da última operação, nele incluídos, o valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica, os valores e encargos cobrados pelas empresas responsáveis pela operação da rede ou da linha de distribuição ou de transmissão à qual estiver conectado o destinatário, e quaisquer outros valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ou seja, não há menção à inclusão do ICMS da operação na base de cálculo.

Teceu comentários a respeito do CONFAZ e a edição de convênios no âmbito do ICMS, sublinhou sobre o princípio da legalidade que encontra-se consagrado de forma expressa no artigo 5º, inciso II, da CF de 1988, na qual assevera “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, discorreu sobre o princípio da segurança jurídica que é intimamente ligado ao princípio da legalidade, sendo este um instrumento fundamental para que se atinja a segurança jurídica expresso na CF/98 no artigo 5º, XXXVI, e da previsão constitucional da competência constitucional para instituição do ICMS e da previsão deste ser “seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Explanou que nos termos do art. 2º da LC/96 tratou-se da incidência do ICMS e no que se refere ao consumo de energia elétrica existe ainda a Súmula 391 do Supremo Tribunal de Justiça que assim disciplina “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”. Tal enunciado foi elaborado tendo em vista demanda judicial de determinada pessoa jurídica do setor produtivo que estava sendo taxada não pelo consumo da energia elétrica e sim pela potência/demandada disponibilizada na rede pela concessionária de energia elétrica.

Explicou que a base de cálculo do ICMS importa no valor da operação, o preço do serviço ou o valor total da importação, as alíquotas são determinadas pela lei estadual, observada a competência do Senado Federal para limitá-las, tais limitações são definidas por meio de resoluções.

Consignou que a Notificada, de fato, recolheu o imposto devido sobre as aquisições de energia elétrica, tanto que consta na própria autuação os valores pagos, que perfazem o montante de R\$27.253,42 (vinte e sete mil, duzentos e cinquenta e três reais e quarenta e dois centavos), sendo que neste contexto legal, o art. 400 do RICMS/BA/12 invocado pela autoridade fiscalizadora está em descompasso com o previsto no Convênio Confaz de nº 77/2011, que regula a matéria, sendo que a diferença de imposto que está sendo exigida da Notificada não tem amparo legal e deve ser cancelada a Notificação Fiscal, justamente por estar em dissonância com o Convênio Confaz de nº 77/2011, do qual o Estado da Bahia é signatário.

Realçou no tópico “***Da Base de cálculo do ICMS Energia Elétrica***” que não obstante os argumentos já mencionados, a respeito da impossibilidade de inclusão do ICMS na base de ACÓRDÃO JJF Nº 0072-06/23NF-VF

cálculo, necessário esclarecer que o citado art. 400 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, conforme Decreto de nº 13.780/2012 dispõe que o ICMS deve ser integrado o montante do próprio imposto, todavia, não da forma como pretendeu fazer a autoridade fiscalizadora, ou seja, a base de cálculo do imposto não se refere apenas ao valor da Nota Fiscal de saída, emitida pelo comercializador da energia elétrica, no presente caso representada pela empresa “MATRIZ COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELÉTRICA”, mas sim a um somatório deste e dos demais valores cobrados pelas empresas transmissoras pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, consoante previsão expressa do inciso I, “a” do mesmo art. 400.

Consignou que ao se consultar as notas fiscais emitidas pela MATRIZ COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELÉTRICA, **constata-se que não há incidência de ICMS**, pois segundo o artigo 155, § 2º, X, alínea “b”, da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização. Além disso, o artigo 7º do Anexo XVIII do RICMS (São Paulo), bem como a Portaria CAT 97/2009, em seu artigo 7º, inciso II, e, determinam que Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A deve ser emitida sem o destaque de ICMS.

Aduziu que o ICMS destacado pelas empresas distribuidoras de energia deve ser recolhido ao Estado da Bahia, conforme se infere da leitura do § 3º, do art. 400, do RICMS/BA/12, onde evidencia-se que as distribuidoras da energia são responsáveis pelo pagamento do imposto, sobre essa parte relativa ao uso da rede de distribuição, ou seja, para se chegar à base de cálculo do ICMS devido nessa operação não se toma por base apenas a Nota Fiscal de saída, relativa a aquisição da energia oriunda de outro Estado da Federação, visto que faz parte dessa base também os montantes devidos pelo uso dos sistemas de transmissão da energia elétrica. Para essa segunda parte da base de cálculo, haverá sim uma Nota Fiscal emitida com destaque do ICMS devido, nos estritos termos do § 3º, do artigo 400, do RICMS/BA/12, supracitado, dessa forma, a base de cálculo utilizada pela Notificada está correta, visto que não havia ICMS a ser incluído, tomando por base a nota de fiscal de remessa de energia, emitida pela empresa comercializadora em São Paulo, pois esta Nota Fiscal não tinha o destaque do imposto (ICMS).

Destacou, também, que a legislação baiana prevê que a emissão da Nota Fiscal avulsa, com a entrada da energia adquirida em ambiente de contratação livre, deverá ser feita até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações e o prazo para recolhimento do imposto é previsto no art. 332, inciso XVI.

Concluiu que **em momento algum a legislação invocada pelo Notificante determina a inclusão de um ICMS**, que não incidiu na operação interestadual, seja incluído, por dentro, na apuração do ICMS devido pela aquisição da energia, por empresas sediadas na BA. E, a interpretação que se pode ter é que há situações distintas, em que pode haver o destaque do ICMS devido em alguma operação, como por exemplo naquele contrato firmado entre o consumidor livre e o agente de distribuição e transmissão da energia elétrica.

Afirmou no tópico “*Da Natureza Confiscatória e a Necessária Proporcionalidade entre a Multa Aplicada e a Infração Cometida*” o seu caráter confiscatório e desproporcional em relação às supostas infrações cometidas, se é que o foram, o que afronta o estabelecido pela Carta Magna de 1988 como limitação ao Poder de Tributar dos entes federativos, sendo evidente a ausência de razoabilidade, não se podendo utilizar as sanções como instrumento de arrecadação disfarçado, devendo-se ser diminuídas ao patamar máximo de 10% (dez por cento), diante da manifesta natureza confiscatória, ou, caso assim não entenda os Julgadores, a patamar proporcional, razoável e não confiscatória.

Contou no tópico “*Do Depósito Administrativo*” que a Notificada informa que está realizando o depósito administrativo do crédito tributário em discussão, com a redução de multa de 90%, considerando a possibilidade prevista nos artigos 92 do Decreto de nº 7.629/1999, anexando o comprovante de recolhimento (fl. 47) com objetivo de estancar a fluência dos acréscimos moratórios e atualizações monetária, bem como para garantir a redução da multa prevista, em

função do momento do pagamento do débito, na remota hipótese de não serem acatados os argumentos acima aduzidos.

Finalizou no tópico “**Do Pedido**” que por todo o exposto, requer que seja julgado Improcedente a Notificação Fiscal e a imposição de multa pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Em sendo acatados os argumentos de defesa ora apresentados, a Notificada requer desde já a devolução da quantia depositada, nos termos do art. 94 do mesmo Decreto de nº 7.629/1999.

Subsidiariamente, caso não acatado os argumentos da Notificada, requer a redução da multa aplicada a percentuais não confiscatórios.

Postula, outrossim, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, para demonstrar a veracidade dos fatos alegados na presente defesa, como a apresentação de novos documentos, **realização de diligências, perícia técnica, além de outras que se fizeram necessárias.**

Por derradeiro, requer as intimações relativas à presente Notificação Fiscal sejam realizadas em nome da Notificada e de sua procuradora.

Verifico que por força de norma publicada em 18/08/2018, referente ao Decreto de nº 18.558/18, não consta a Informação Fiscal.

Distribuído o Processo Administrativo Fiscal - PAF para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo. Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído. É o relatório.

VOTO

A Notificação Fiscal em epígrafe, **no Modelo Fiscalização de Estabelecimento**, lavrada em **31/03/2020** exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$ 10.886,42 mais multa de 60%, equivalente a R\$ 6.531,85 e acréscimo moratório no valor de R\$ 201,97 perfazendo um total de R\$ 17.620,24, em decorrência do cometimento de uma única infração (**002.001.024**) de **deixar o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento**, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, **para fim de seu próprio consumo**. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, cujo o período apuratório se fez em setembro, outubro e novembro de 2019.

O enquadramento legal utilizado baseou-se nos artigos 400 e 401 do RICMS, aprovado pelo Decreto de nº 13.780/2012, alínea “i” do inciso II do art. 16, art. 16-A, inciso V e §1º do art. 17 e inciso III do art. 34 da Lei de nº 7.014/96 c/c **Cláusula 3ª do Convênio ICMS de nº 77/2011** e multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei de nº 7.014/96.

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade da Notificação Fiscal.

Em continuidade, também, com fulcro na forma do artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, indefiro os pedidos de diligência e de perícia formulados pela Notificada, por entender presentes nos autos os elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal.

Entende esta Relatoria **que a questão principal tratada**, no mérito da defesa da Notificada, reside acerca de que se a Notificada, com Atividade Econômica Principal CNAE de nº 2751-1/00 – Fabricação de fogões, refrigeradores e máquinas de lavar e secar para uso doméstico, peças e acessórios, **deva pagar o ICMS, como contribuinte, quando da compra interestadual de**

Energia Elétrica, em Ambiente de Livre Contratação, e esta energia é empregada como insumo à industrialização no seu processo de produção.

Sobre o assunto, vale dizer que a tributação de Energia Elétrica recebe um tratamento especial na Constituição Federal de 1988, visto que o artigo 155, §2º, X, alínea *b*, **veda a sua incidência** nas operações de saída para outros Estados.

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;"

Apesar disso, **não há que se falar em imunidade** nesse caso, mas em deslocamento da cobrança, **cabendo o imposto ao Estado onde houver a entrada dessas mercadorias**. Tanto é assim, que o artigo 34, §9º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da própria Constituição dispôs que até que **Lei Complementar** tratasse da matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, **seriam as responsáveis**, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e **assegurado seu recolhimento** ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local **onde deveria ocorrer essa operação**.

Compreende-se que não poderia ser outro o entendimento, até porque isso acabaria gerando um desequilíbrio que privilegiaria operações interestaduais de energia elétrica (desoneradas por uma imunidade) em detrimento de operações internas, que estariam no âmbito de incidência do ICMS, representando uma patente violação ao princípio da igualdade.

Nesse sentido, a Lei Complementar 87/96, no artigo 12, XII, estabeleceu **como momento do fato gerador a entrada no território do Estado** de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Dispersando qualquer dúvida sobre o assunto (imunidade), o Supremo Tribunal Federal no RE 198.088 afirmou:

TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Consequente descabimento das teses da imunidade e da constitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido.

(STF - RE: 198088 SP, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 17/05/2000, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 05-09-2003 PP-00032 EMENT VOL-02122-03 PP-00618)

Na ocasião, o Ministro Ilmar Galvão foi enfático:

De acordo com a norma do art. 155, § 2º, X, b, da Constituição Federal, o ICMS 'não incidirá: a) ...; b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e

ACÓRDÃO JJF Nº 0072-06/23NF-VD

gasosos dele derivados, e energia elétrica'. Salta à vista, com efeito, que objetiva ela eliminar, como fonte geradora de ICMS, os poços de petróleo e as refinarias instaladas em poucos Estados, na medida em que exclui da incidência do tributo as operações destinadas ao abastecimento das demais unidades federadas, prevenindo o agravamento das desigualdades regionais, um dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, III, da CF). Prestigiou o constituinte, nesse passo, os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores. Ao acórdão, na verdade, não passou despercebido esse aspecto, quando observou, com propriedade, verbis (fl. 65): 'É sabido que a imunidade prevista no citado preceito da Constituição Federal objetivou beneficiar os Estados consumidores em detrimento dos produtores de derivados de petróleo e de energia, dada a circunstância de ser grande o número dos primeiros e poucos os produtores.' O dispositivo constitucional transcrita não discrimina entre operação interestadual destinada a contribuinte do ICMS e operação interestadual destinada a consumidor. É patente, entretanto, que não se está, no caso, diante de imunidade propriamente dita, mas de genuína hipótese de não-incidência do tributo – como aliás, se acha expresso no inc. X do § 2º do art. 155 da CF –, restrita ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo sob enfoque, desde a produção até o consumo. Não beneficia, portanto, o consumidor, mas o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, até a operação final. Do contrário, estaria consagrado tratamento desigual entre consumidores, segundo adquirissem eles os produtos de que necessitam, no próprio Estado, ou no Estado vizinho, o que não teria justificativa. Para assegurar a arrecadação do ICMS incidente sobre as operações alusivas à energia elétrica destinada a consumidor final em outro estado, proveu o próprio legislador constituinte, no § 9º do art. 34 do ADCT, neste sentido: '§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.' Aliás, o dispositivo transcrita, ao regular, transitoriamente, o ICMS sobre energia elétrica ('até que a lei complementar disponha sobre a matéria'), na verdade, demonstra o acerto do que acima ficou dito sobre a incorreção, no caso, de imunidade, posto que prevê a incidência do tributo, em caráter definitivo, no Estado de destino. Relativamente aos lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, proveram os próprios Estados, celebrando o Convênio ICMS 105/92, em cuja cláusula primeira estabeleceram, in verbis: 'Cláusula primeira – Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente.' Assim sendo, obviamente, na hipótese de contribuinte ou consumidor vir a receber o produto sem a retenção prévia do ICMS, será ele responsável por todo o tributo devido ao Estado de seu domicílio. No caso sob exame, de distribuição de lubrificantes e combustíveis, do Rio de Janeiro para consumidora de São Paulo, é fora de dúvida que houve incidência do ICMS sobre a operação de consumo e que se trata de tributo de competência do Estado de São Paulo, onde se verificou dita operação, não restando espaço para falar-se em imunidade e nem, consequentemente, em constitucionalidade dos dispositivos legais que alicerçaram a exigência fiscal impugnada por parte da referida unidade federada. Meu voto, portanto, conhece do recurso, mas lhe nega provimento."

Tal tese solidificou-se na jurisprudência da Suprema Corte havendo diversos pronunciamentos nessa direção (AI nº 801149, Rel. Min. Carmen Lucia, Diário da Justiça eletrônica - DJ-e de 18-6-2010; AI nº 749.431-AgR, Rel. Min. Eros Grau, DJ-e de 9-10-2009; RE nº 358.956-3/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 27-6-2008; RE nº 338.681 – AgRg-ED, Rel. Min. Carlos Veloso, DJ de 3-02-2006; RE nº 201.703, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 14-12-2001). Portanto, de acordo com o entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, seguido por esta Relatoria, **não existe imunidade** no que diz respeito às operações interestaduais de energia elétrica.

Resta-se saber qual o significado da interpretação dada da aquisição de energia destinada à **comercialização ou industrialização, ao adentrar-se na análise do art. 3º, inciso III, da LC 87/96**, replicado na Lei Estadual de nº. 7.014/96, em seu **art. 3º, inciso III**, quando se trata da não incidência do ICMS.

Art. 3º, LC 87/96. O imposto não incide sobre: (...)

III - operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; – destaque acrescido.

Art. 3º. Lei Estadual n.º 7.014/96 - O imposto não incide sobre: (...)

III - operações interestaduais relativas à energia elétrica, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.

Cabe-se realizar uma interpretação sistemática, acerca do assunto, pois nas operações interestaduais impõe o princípio de destino equivalendo dizer que o imposto somente é devido para a unidade da federação **onde a energia elétrica deverá ser consumida**. Sendo que o fornecimento de energia elétrica para estabelecimento consumidor, ainda que industrial ou comercial, é tributado, pois o fato gerador é a entrada da mercadoria no Estado adquirente, **quando adquirida para consumo**.

Assim, é fato patente que há incidência de ICMS sobre a entrada de energia elétrica decorrente de operação interestadual, **quando não destinada** à comercialização ou à industrialização, e o ICMS cabe integralmente ao Estado onde estiver localizado o adquirente, ocorrendo o fato gerador do imposto no momento da entrada no Estado.

É, no entanto, necessário estabelecer o conceito de consumo e insumo. Estes conceitos são essenciais para determinar se haverá incidência ou não na aquisição de energia elétrica de outra Unidade da Federação.

No caso da energia elétrica, é considerado insumo, quando a mercadoria "energia elétrica" for utilizada na industrialização ou comercialização em que o produto final obtido seja também energia elétrica, embora transformada. Quando a mesma é utilizada para a produção de outro produto considera-se que a energia elétrica foi utilizada para consumo próprio do estabelecimento, ainda que utilizada no processo industrial, pois a energia elétrica não compõe fisicamente o produto final, não é parte nem componente, mas outro, distinto daquele adquirido.

Esse também foi o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.340.323/RS, **paradigma da jurisprudência** sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA A CONSUMIDOR FINAL. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços não incide na saída de energia elétrica do território de uma unidade federada para incidir na entrada no território de outra; implementação, pelo art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea 'b', da Constituição Federal, de um lado, e pelo art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, de outro, da política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do tributo quando se tratar de energia elétrica. Se a energia elétrica integrar um ciclo posterior de industrialização ou comercialização sem ser consumida, o tributo não incide; incidirá se a energia elétrica for consumida no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos. Precedente do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão). Recurso especial conhecido, mas desprovido.

(STJ - REsp: 1340323 RS 2012/0035995-9, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 06/08/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 31/03/2014)

Dessa maneira, o fato da **Energia Elétrica ser usada no processo de industrialização de outros produtos** não é motivo para não incidência do imposto. Ademais, ainda que a Energia Elétrica seja utilizada em processo produtivo de outras mercadorias, ela será considerada como consumo do estabelecimento e não como destinada à industrialização, fato que só ocorre na **industrialização da própria energia elétrica**.

Assim, entende a Relatoria não fazer voz aos arcos narrativos principais interpretado equivocadamente pela Notificada quando afirma pela imunidade e não incidência do ICMS quando compra e venda para a aquisição de energia elétrica empregada **integralmente na consecução de suas atividades empresariais**.

É importante ressaltar-se que, o que se discute na presente Notificação Fiscal, cingida na infração imputada à Notificada, é se é devida ou não a cobrança do imposto quando da aquisição da Energia Elétrica por parte da Notificada (deixou ou não de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de **Energia Elétrica em seu estabelecimento**, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda), e não o seu direito a utilizar-se do crédito fiscal correspondente, cuja aferição ACÓRDÃO JJF Nº 0072-06/23NF-VF

extrapola os limites fixados pelos lindes da matéria controvertida.

Em deslindo arremate, em consonância com a lógica até agora desenvolvida, o Regulamento Baiano do ICMS, em seu art. 400, aponta exatamente a situação enfrentada nesta Notificação Fiscal, qual seja, quando o contribuinte adquire em outro Ente Federativo Energia Elétrica no Ambiente de Contratação Livre (ACL), **caso em que tomará como base inicial imponível o valor da Nota Fiscal** emitida pelo remetente da mercadoria (os documentos fiscais constam nos autos), a qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto de cujo tributo, em guia separada, será recolhido no prazo regulamentar.

"Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto."

(...)

§ 2º O adquirente deverá recolher o ICMS devido em documento de arrecadação em separado, no prazo previsto no inciso XVI do art. 332" (negritos da transcrição).

Neste sentido, não se sustenta, também, a alegação de ter havido alargamento da base de cálculo pelo fato de ter sido considerada a inclusão do montante do próprio imposto tendo em vista a exigência do mesmo de integrar o valor da Nota Fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, tal qual efetuado pelo Notificante, de onde se gerou os valores remanescentes cobrado da Notificada conforme própria confissão: "*verificou que a diferença apontada pelo fiscal como devida refere-se justamente a não inclusão do ICMS da operação na sua própria base de cálculo.*"

NUM. DOC.	VALOR (R\$) NOTA FISCAL	INCLUSÃO ICMS NA BASE (R\$)	REDUÇÃO BASE 52% (R\$)	NOTIFICANTE TOTAL (R\$)	NOTIFICADA TOTAL (R\$)	TOTAL DIIF. (R\$)
13.986	85.148,61	116.641,94	55.988,13	15.116,79	11.035,26	4.081,53
14.508	82.401,88	112.879,29	54.182,06	14.629,16	10.679,28	3.949,87
15.392	59.561,29	81.590,81	39.163,59	10.574,17	7.719,14	2.855,03
TOTAL						10.886,43

Ressalta-se que a redução da base de cálculo se fez em função do artigo 268, inciso XVII, alínea "a" do RICMS/BA/12 em razão das operações com energia elétrica quando destinadas às classes de consumo industrial e rural.

Em relação aos convênios, uma vez editados nos limites da Constituição e da lei complementar devem ser observados pelas legislações tributárias dos Estados, **não porque se situam acima delas**, mas porque os Estados ficam vinculados aos atos por eles aprovados. O Confaz não faz outra coisa senão editar normas aprovadas pelos Estados. Logo, o convênio não configura um instrumento normativo autônomo, **ele tem natureza infralegal**, celebrado de forma a complementar a legislação estadual do ICMS, **não pode se sobrepor à legislação estadual**. Esta, por sua vez, deve atuar nos limites da previsão constitucional. Fora desse limite, a lei complementar, dita extravagante, não terá a função de norma geral de direito tributário, podendo ser revogada por uma lei ordinária, como já decidiu o STF.

A este respeito, dado à unicidade jurisdicional do Direito brasileiro e em face da instância em que ora se discute esse contencioso administrativo, conforme disposto no citado artigo 167 do RPAF, a apreciação de inconstitucionalidade alegada pela Notificada foge à apreciação deste órgão administrativo judicante, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior tendo-se em vista, também, a vedação constante nos incisos I e III do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, a seguir transcritos:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Superado esses aspectos, cabe examinar se a presente exigência tributária carece de aplicação da multa, haja vista o desatendimento à proporcionalidade e à razoabilidade, ou também pela circunstância do seu percentual implicar em confisco. Em verdade, a proposição da multa de 60% teve respaldo em comando de Lei (art. 42, II, “f”, da Lei de nº 7014/96), e tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei, sendo que para as situações retratadas nesta Notificação Fiscal, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento, havendo conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no enquadramento legal e tipificação da multa.

Quanto à alegação de confisco ou de violação à proporcionalidade e à razoabilidade, falece de competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de penalidade pecuniária em face de supostas inconstitucionalidades ou ilegalidades, pelo proibitivo do art. 167 do RPAF/BA/99.

Face ao exposto, considero insubsistentes os motivos defensivos argumentados pela Notificada de modo a julgar o presente lançamento em sua inteireza **PROCEDENTE**.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** a Notificação Fiscal nº **206886.0003/20-5**, lavrada contra **COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LIMITADA**, devendo ser intimada a Notificada para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 10.886,42**, e multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei de nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2023

VALTERCIO SERPA JUNIOR – PRESIDENTE

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR